

Audience publique du 23 novembre 2011

Recours formé par
Madame ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 27040 du rôle, déposée le 25 juin 2010 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 mars 2010 ayant déclaré partiellement fondée une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2005 et 2006, tous les deux émis le 20 août 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 octobre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 26 novembre 2010 par Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Madame ... en sa plaidoirie à l'audience publique du 28 mars 2011.

En date du 20 août 2008, l'administration des Contributions directes, bureau d'imposition de Dudelange, émit à l'égard de Madame ... le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006. Par courrier du 20 novembre 2008, Madame ... réclama contre le prédit bulletin de l'année 2006 ainsi que contre le bulletin de l'année 2005, en sollicitant notamment la déduction des frais d'internat de ses deux enfants en tant que charges extraordinaires inévitables.

En date du 24 mars 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », émit une décision libellée comme suit :

« [...] *Vu la requête introduite le 20 novembre 2008 par la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2005 et 2006, émis le 20 août 2008 ;*

Vu les requêtes ampliatives entrées respectivement le 1^{er} décembre 2008 et le 24 août 2009 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (A0);

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

qu'en conséquence la présente décision portera sur la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, l'autre réclamation étant disjointe pour être vidée séparément sous le n° du rôle C 14817 ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé un abattement de revenu imposable du fait de frais d'études de ses deux enfants ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant à titre liminaire que par sa première requête ampliative, entrée le 1er décembre 2008, la réclamante entend requalifier les charges lui incombant du chef de son fils en tant que dépenses spéciales, notamment en des charges permanentes dues en vertu d'une obligation particulière ;

Considérant cependant à ce titre qu'aux termes de l'article 109, alinéa 1^{er} L.I.R, les arrérages servis à des personnes visés à l'article 12, n° 2 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après : L.I.R.) ne constituent des dépenses spéciales qu'au cas où ils sont stipulés à l'occasion d'une transmission de biens et qu'ils ne sont pas excessifs par rapport à la valeur des biens transmis ;

que, mis à part qu'il n'a pas eu transmission de biens en l'espèce, l'article 12 n° 2 L.I.R. précité prohibe la déduction des allocations servies à des personnes qui, si elles étaient dans le besoin, seraient en droit, d'après les dispositions du code civil, de réclamer des aliments au contribuable, tel qu'en toutes occurrences le fils de la réclamante ;

Considérant à titre incident que l'attribution de la modération pour enfant découle d'office des articles 122 et 123 L.I.R., et que le contribuable n'a donc pas la liberté du choix d'une classe d'impôt, ni celle d'y renoncer ;

Considérant, à titre principal, que l'article 12, alinéa 1^{er} L.I.R. dispose que ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus ni du total des revenus nets : « les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille, », dont les frais de scolarité et d'études, ces frais constituant des dépenses privées ;

Considérant que, puisque ces dépenses relèvent exclusivement de la vie privée, les allocations faites à des personnes pouvant demander des aliments s'en retrouvent exclues d'une déduction des revenus, mais, que dans la mesure où les conditions de l'article 127 L.I.R. sont remplies, elles peuvent donner lieu à un abattement de revenus pour charges extraordinaires (cf. : Circulaire du directeur des contributions n° 127/1 du 28 février 2003, sub pt. 24) ;

Considérant qu'en vertu de l'article 127, alinéa 1^{er} L.I.R. le contribuable obtient sur demande un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive; qu'une charge est réputée extraordinaire lorsqu'elle n'incombe pas à une majorité de contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune (article 127, alinéa 2 L.I.R.), que cette définition élimine toutes charges qui ne sont pas extraordinaires par leur nature, lors même qu'importantes par leur montant;

qu'une charge est inévitable lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales (article 127, alinéa 3 L.I.R.);

Considérant d'ailleurs que l'importance de la dépense ne saurait décider du caractère extraordinaire de la charge ;

Considérant, en premier lieu, en ce qui concerne le fils de la réclamante, qu'il est constant en cause que le tribunal de la jeunesse près l'arrondissement de et à Luxembourg a rendu pour jugement en date du 8 juillet 2005 que, pour des problèmes de sa santé physique et mentale, le fils mineur de la réclamante doit fréquenter un internat situé à au moins 300 km du lieu de résidence de ses parents ;

Considérant, en second lieu, en ce qui concerne la fille, qu'aucun jugement n'a contraint la réclamante à la placer également dans un internat en Angleterre, de sorte que les charges en découlant ont été engagées volontairement, sans être inévitables, et ne sauraient par conséquent être définies comme extraordinaires au sens de l'article 127 L.I.R. ;

Considérant toutefois que du fait du placement obligatoire de son fils en internat par le jugement précité du tribunal de jeunesse résulte une charge inévitable à la réclamante qui n'incombe pas à une majorité d'autres contribuables et à laquelle elle n'a pu se soustraire pour des raisons tant juridiques que morales ;

Considérant donc que si, du chef de son fils, les trois conditions cumulatives à remplir par un contribuable en vue de bénéficier de l'article 127 L.I.R. se trouvent réunies en l'espèce, des charges extraordinaires au sens de l'article 127 L.I.R. ne peuvent pas pour autant être demandées pour les frais d'entretien, d'éducation et de formation

professionnelle des enfants ayant donné lieu à l'octroi d'une modération d'enfant d'impôt, conformément à l'article 123, alinéa 6 L.I.R. ;

Considérant cependant que des charges qui en principe doivent être considérées comme ordinaires, peuvent dans un cas déterminé devenir extraordinaires pour partie ;

que tel est par exemple le cas où pour l'entretien et l'éducation d'un enfant, donnant droit à une modération en vertu de l'article 123 L.I.R., les dépenses nécessaires et y relatives prennent une envergure excessive (cf. : Circulaire cit. n° 127/1, sub pt. 9) ;

Considérant encore que la modération d'impôt précitée, accordée dans les conditions de l'article 123 L.I.R. pour les descendants, tient compte des frais d'entretien, d'éducation et d'instruction et que partant le contribuable ne saurait prétendre à un abattement de revenu pour charges extraordinaires en vertu de l'article 127 L.I.R., tant que les dépenses ne dépassent pas les normes usuelles ;

Considérant toutefois que l'article 127 L.I.R. pourra être invoqué, si en dehors des dépenses normales, il y a des dépenses additionnelles, telles qu'en rapport avec les frais de placement de l'enfant, en l'espèce conformément au jugement rendu ;

que les frais supplémentaires incombant au contribuable s'avèrent dès lors être extraordinaires et inévitables, donnant partant lieu à un abattement dans la mesure où les limites de l'alinéa 4 de l'article 127 L.I.R. seront dépassées ; (cf. : Circulaire cit. n° 127/1, sub pt. 19) ;

Considérant qu'il résulte à suffisance des développements qui précèdent que la réclamante subit une charge en soi extraordinaire, dont il reste à définir la partie et l'envergure dépassant les normes usuelles (cf. Circ. cit.) ;

Considérant que les charges susceptibles d'incomber normalement aux contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune, sont les frais de placement en interne, à l'instar de parents dont les enfants étudient dans des établissements privés luxembourgeois ;

que ces parents, d'un côté, n'ont pas droit à un abattement du fait des frais d'éducation et de scolarité, mais sauront y prétendre en raison des frais connexes de garde et de placement de jour comme de nuit ;

Considérant que la réclamante a établi un relevé des dépenses générales, connexes au placement de son fils, s'élevant au total à ... € ;

Considérant qu'il échet, en conformité avec les développements qui précèdent, de réduire ce montant de la part des frais de scolarité et d'éducation, non susceptibles de déclencher un abattement pour charges extraordinaires ;

Considérant que font nécessairement partie de ces dépenses non déductibles les frais de l'internat britannique, représentant des frais de scolarité, d'éducation et de formation professionnelle, qui au montant total de ... € devront être éliminés ; que d'ailleurs l'État participe à hauteur d'une subvention de ... livres GB aux dits frais ;

Considérant, en premier lieu, que la charge extraordinaire restante s'élève donc au montant de (... – ... =) ... € ;

Considérant, en second lieu, que le père, séparé, a contribué en l'année litigieuse aux frais de ses deux enfants pour un total d'au moins ... €, dont preuve ses virements réguliers ;

Considérant qu'il échet en raison et équité d'attribuer la moitié des charges définies ci-avant du chef du fils au père participant à ces frais soit (... : 2 =) ... € ; qu'en conséquence la charge incombant de son côté à la réclamante s'élève également à ... € ;

Considérant qu'outre la charge du fait de son fils, ainsi délimitée, la contribuable a dû faire face à des charges extraordinaires pour frais de divorce et frais de maladie, de sorte que le montant total des charges à considérer comme extraordinaires lui incombant s'élevait en l'année litigieuse à ... (fils), plus ... (divorce), plus ... (maladie), soit en tout et pour tout ... € ;

Considérant à cet égard, qu'aux termes de l'article 127, alinéa 4 L.I.R., les charges extraordinaires réduisent la faculté contributive d'une façon considérable dans la mesure où elles dépassent, en l'espèce, 5 pour cent du revenu imposable, soit (... x 5 % =) ... ;

qu'il s'ensuit que l'abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires de la réclamante s'élève à (... —) ... € ;

Considérant encore, que par sa seconde requête ampliative, entrée le 24 août 2009, la réclamante précise, à juste titre, qu'une commission de gérance a été erronément imposée, tant en 2005 qu'en 2006, en double emploi, par renvoi suite à un établissement en commun de revenus mais encore par déclaration individuelle ;

qu'il échet, quant à l'année 2006, de ramener le bénéfice généré en nom individuel par la gérance d'immeubles de .., moins ..., à ... €, réduits d'un forfait pour frais à hauteur de 30 %, restant dès lors imposables : (... — ... =) ... € ;

Considérant, en ce qui concerne l'année 2005, que l'ampliation pour avoir été introduite postérieurement à la date de décision directoriale, signée et émise le 11 août 2009, ne saurait plus être appréciée ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

Considérant que le redressement du bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2006 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme ;

la dit partiellement fondée ;

partant, réformant, fixe l'impôt sur le revenu de l'année 2006, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... € ;

renvoie au bureau d'imposition pour exécution. [...] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 2 juillet 2010, Madame ... a introduit un recours non autrement spécifié contre la décision du directeur précitée.

Lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours prévu par la loi.¹

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur portant rejet d'une réclamation contre un bulletin d'impôt sur le revenu, de sorte que le recours introduit en l'espèce est à qualifier de recours en réformation et le tribunal administratif est compétent pour en connaître.

Le recours en réformation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi par qui de droit.

A l'appui de son recours, Madame... expose qu'elle a deux enfants, et qu'elle aurait divorcé de son mari en 2004, lequel serait par après tragiquement décédé en mai 2007. Malheureusement, le divorce aurait mal tourné, en ce sens que son ex-époux aurait tenté de manipuler les enfants, de sorte que par jugement du tribunal de la jeunesse du 8 juillet 2005, son fils, pour des raisons de santé physique et mentale, aurait été contraint de séjourner en internat à au moins 300 km du lieu de résidence de ses parents à partir de septembre 2005. En conséquence, la demanderesse aurait demandé de pouvoir déduire les frais totaux d'internat de son fils en tant que charge exceptionnelle en arguant que les prédicts frais émaneraient d'une obligation judiciaire et morale. Quant à sa fille, la demanderesse explique qu'elle aurait commencé à son tour à devenir l'objet des manipulations de son père, et, comme son état tant psychique que physique se serait empiré, elle aurait décidé de l'envoyer près de son frère dans un internat en Angleterre. Or, la demande de pouvoir déduire les frais totaux d'internat de sa fille aurait été rejetée.

Quant à la procédure précontentieuse, la demanderesse expose avoir introduit en février 2008 sa déclaration d'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006 et qu'elle y aurait demandé de pouvoir déduire les frais totaux d'internat pour ses deux enfants en tant que charges extraordinaires. Le bulletin de l'impôt sur le revenu 2006 et le décompte

¹ Voir TA 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2010, v° Recours en réformation, n° 7

lui seraient parvenu en date du 20 août 2008 sans que les frais précités aient été pris en compte. En date du 18 novembre 2008, elle aurait introduit une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006 auprès du directeur des Contributions directes.

La demanderesse fait valoir que sa situation ne serait pas à mettre sur un pied d'égalité avec le cas de la majorité des contribuables ayant des enfants à charge et auxquels s'appliquerait dès lors l'article 123 alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « L.I.R. », dans la mesure où son cas tomberait dans le champ d'application de l'article 127 alinéa 3 L.I.R., suivant lequel les charges extraordinaires seraient celles auxquelles le contribuable ne peut pas se soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales. Ainsi, l'article 127, alinéa 3 L.I.R. ne renverrait pas à des dépenses qui seraient en dehors des dépenses normales ou à des dépenses additionnelles, ni à des dépenses supplémentaires, telles que retenues par le directeur, de sorte qu'une telle limitation serait contraire au texte légal. Par ailleurs, elle estime que le principe de la charge normale prévue aux articles 127 alinéa 4 et 123 alinéa 3 L.I.R. aurait été prévu par le législateur pour les contribuables qui auraient le libre choix d'entamer les dépenses en accordance avec leur niveau de revenu. Or, tel ne serait pas son cas. En effet, elle n'aurait pas eu le choix et aurait dû se soumettre à une obligation judiciaire, de sorte qu'elle devrait bénéficier pleinement de l'article 127 alinéa 2 L.I.R. et pouvoir déduire la totalité des frais d'internat de son fils, à savoir les frais de scolarité, d'hébergement, de « *gardien* », de déplacement et les frais connexes, tels que les frais liés aux activités scolaires et extra-scolaires.

Ainsi la demanderesse estime que la totalité des frais d'internat de ... € serait à considérer comme charge extraordinaire en application de l'alinéa 3 de l'article 127 L.I.R..

Quant au motif du directeur qu'il y aurait lieu de prendre en compte la contribution du père des enfants, la demanderesse fait valoir que s'il était vrai que ce dernier aurait contribué aux frais d'entretien et d'éducation des enfants communs par le versement d'une pension alimentaire, la décision directoriale serait erronée en ce sens que le montant qu'elle retient incluerait des arriérés des pensions alimentaires que le père n'aurait pas payé en 2005 et qui ne serait pas à inclure dans les montants à payer pour l'année 2006, de sorte que le montant total payé par le père pour les enfants pour l'année 2006 serait de ... €. Elle estime par ailleurs pour ce qui concerne son fils, qu'il y aurait lieu de réduire le montant de ... € payé par le père des frais d'entretien normaux de ... € par mois ainsi la contribution annuelle du père pour son fils serait de ... €. Il s'ensuivrait qu'en déduisant la contribution du père des frais totaux d'internat d'un montant de ... € elle aurait dû supporter à elle seule le montant de ... € au lieu du montant de ... € retenu par le directeur.

Pour ce qui est de sa fille, la demanderesse estime que s'il était vrai qu'aucune décision judiciaire n'aurait été prononcée à son égard en relation avec un placement dans un internat, il n'en demeurerait pas moins qu'elle aurait beaucoup souffert lors du divorce et qu'il aurait été incontournable de l'envoyer loin du foyer familial. Sur base de rapports de l'avocat ayant représenté les enfants durant la procédure de divorce et de différents rapports médicaux, elle estime pouvoir documenter que sa fille, à l'instar de son frère, aurait été soumise aux mêmes pressions et manipulations de la part du père des enfants et que l'état de santé physique et morale de sa fille se serait aggravé, de sorte qu'elle aurait été moralement contrainte de l'envoyer près de son frère afin qu'ils puissent se soutenir mutuellement, à partir de septembre 2006. Ainsi, la demanderesse conteste qu'elle aurait engagé les frais afférents

volontairement, et fait valoir qu'au contraire la décision d'envoyer sa fille en internat aurait constitué pour elle une obligation tant morale que médicale. Par voie de conséquence, toutes les charges y rattachées relèveraient de l'article 127 alinéa 3 L.I.R. et ne tomberaient pas sous le régime des frais d'éducation non déductibles au sens de l'article 123 alinéa 6 L.I.R.. Elle donne encore à considérer que la pension alimentaire versée par le père des enfants se serait élevée pour sa fille à ... € en 2006 et que ce montant n'aurait même pas suffi à couvrir les frais d'entretien normaux, qu'elle estime à ... € par mois, de sorte que le montant total de ... € payé en tant que frais d'internat pour sa fille serait resté entièrement à sa charge.

Le délégué du gouvernement fait valoir que même s'il serait acquis en cause que les dépenses effectuées dans l'intérêt du fils de la demanderesse d'un montant de ... € constitueraient des charges extraordinaires, au motif qu'elle n'aurait pas pu s'y soustraire pour des raisons juridiques, il n'en resterait pas moins qu'aux termes de l'article 123 alinéa 6 L.I.R. des charges extraordinaires au sens de l'article 127 L.I.R. ne pourraient pas être demandées pour les frais d'entretien, d'éducation et de formation professionnelle des enfants ayant donné lieu à l'octroi d'une modération d'impôt, ce qui serait le cas en l'espèce.

Il concède que néanmoins, en vertu de la circulaire L.I.R. n° 126/1 du 28 février 2003, des charges extraordinaires pourraient, dans un cas déterminé, devenir extraordinaires pour partie, lorsque par exemple les dépenses nécessaires pour l'entretien et l'éducation d'un enfant prennent une envergure excessive, c'est-à-dire dans la mesure où elles dépassent les limites de l'article 127 alinéa 4 L.I.R. En seraient cependant exclues de ce régime toutes les charges qui incombent normalement au contribuable se trouvant dans une position analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et des fortunes, tels les frais d'éducation et de scolarité accrus du fait du placement de l'enfant dans un internat, mais non les frais dépassant ce cadre tels les frais de garde de nuit. Le délégué du gouvernement en conclut que ce serait dès lors à bon droit que le directeur n'aurait pas tenu compte des frais d'éducation de scolarité d'un montant de ... € et les aurait déduit de la totalité des frais déclarés de ... € arrivant ainsi à une charge extraordinaire restante de ... €.

Par ailleurs, comme le père de l'enfant aurait contribué mensuellement, sur base du jugement de divorce, à raison de ... €, soit ... € par an, aux frais d'entretien et d'éducation du fils, la charge incombant à la demanderesse aurait dû être fixée à ... € et non, comme l'aurait fait le directeur, à ... €.

Finalement, quant aux frais de scolarité en rapport avec la fille de la demanderesse, le délégué du gouvernement fait valoir que ce serait à juste titre que le directeur aurait décidé qu'aucun jugement n'aurait contraint la demanderesse de placer sa fille également dans un internat en Angleterre, de sorte que les charges en découlant auraient été engagées volontairement, sans être inévitables, et ne sauraient par conséquent être définies comme extraordinaires au sens de l'article 127 L.I.R. En effet, la situation ayant engendré ces charges n'aurait pas été provoquée par une contrainte ou nécessité extérieure, donc indépendante à la volonté de la demanderesse. Ainsi, dans la mesure où les obligations résulteraient du libre choix de la demanderesse les charges en découlant ne sauraient tomber dans le champ d'application des dispositions de l'article 127 L.I.R..

Dans son mémoire en réplique la demanderesse fait valoir que le directeur aurait commis une erreur en assumant que les ... € déduit du montant total seraient des frais de scolarité et d'éducation. Or, il résulterait clairement des pièces versées en cause que ces frais seraient des frais d'internat « *boarding fees* » (hébergement). Ce seraient les frais de scolarité

et d'éducation qui auraient été payés directement par l'Etat luxembourgeois, Ministère de l'Education nationale, éducation différenciée, à l'internat anglais. Ces frais de scolarité et d'éducation n'auraient jamais été payés par la demanderesse et n'avaient par conséquent jamais été réclamés comme constituant des charges extraordinaires. La demanderesse donne encore à considérer qu'elle aurait déjà mentionné cette erreur dans sa requête du 25 juin 2010, mais apparemment cette erreur n'aurait pas été redressée mais aurait été reprise dans le mémoire de l'Etat. Par conséquent ce serait à tort que le montant de ... € aurait été retranché du montant total des frais d'internat, lesquels s'élèveraient bien à ... € et qui seraient à considérer comme charge extraordinaire.

En ce qui concerne le paiement d'une pension alimentaire mensuelle par le père des enfants, la demanderesse fait valoir qu'effectivement le père aurait été contraint de payer en 2006, suite à une saisie sur salaire, pour leur fils, une pension alimentaire mensuelle de ... € pour couvrir les frais de la vie courante et les frais liés à la fréquentation de l'internat anglais. Elle estime que les frais de la vie courante auraient été de l'ordre de ... €, ce qui aurait été décidé dans une première ordonnance de référé datant du 25 mai 2005, et qui, par l'adaptation de l'indice se serait élevée à ... € en 2006. En retranchant ce montant de la pension alimentaire payée, il resterait un solde mensuel de ... € dont un total de ... € pour 2007 pour les frais d'internat et non pas ... € comme indiqué dans le mémoire du délégué du gouvernement. La demanderesse en conclut que le montant restant à sa charge se serait élevé à ... € et non pas à zéro comme le faisait valoir le délégué du gouvernement.

En ce qui concerne sa fille, la demanderesse fait valoir, outre le fait qu'elle considère que les sommes exposées seraient en relation avec la fréquentation de sa fille d'un internat anglais, que la contribution du père des enfants sous forme d'une pension alimentaire par saisie sur salaire aurait été de ... €, décidée provisoirement par une ordonnance de référé du 25 mai 2005, et qui, par adaptation de l'indice, se serait élevée à ... € en 2006 et qui n'aurait servi qu'à couvrir les dépenses de la vie courante. Elle en conclut qu'il n'y aurait eu aucune contribution de la part du père aux frais d'internat de leur fille et que ces frais seraient partant restés entièrement à sa charge.

Elle reproche par ailleurs au délégué du gouvernement de ne pas avoir pris en compte les arguments et pièces justificatives présentées en cause, ce qui aurait eu comme conséquence de la priver d'un droit que le législateur lui aurait accordé.

Aux termes de l'article 12 L.I.R. : « *sans préjudice des dispositions relatives aux dépenses spéciales, ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenu net ni du total des revenus nets les dépenses ci-après énumérées :*

1. *Les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien de membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité ;*

2. *Les libéralités, dons, subventions. Il en est de même des allocations qui n'ayant pas le caractère de dépenses d'exploitation ni de frais d'obtention, sont servies à des personnes qui, si elles étaient dans le besoin, seraient en droit, d'après les dispositions du Code civil, de réclamer des aliments au contribuable, même au cas où les allocations sont susceptibles d'exécution forcée ; [...]* »

Aux termes de l'article 109 L.I.R. : « *Sont déductibles du total des revenus nets, dans la mesure où elles ne sont pas considérées ni comme dépenses d'exploitation, ni comme frais d'obtention, les charges et dépenses suivantes, qualifiées de dépenses spéciales :*

1. les arrérages de rentes et de charges permanentes dues en vertu d'une obligation particulière, dans la mesure où ces arrérages ne sont pas en rapport économique avec des revenus exemptés. Toutefois, les arrérages servis à une des personnes visées au numéro 2 de l'article 12 ne constituent des dépenses spéciales qu'au cas où ils sont stipulés à l'occasion d'une transmission de biens et qu'ils ne sont pas excessifs par rapport à la valeur des biens transmis. [...] »

Il suit d'une lecture combinée des deux articles précités que les arrérages servis à des personnes visées à l'article 12 n° 2 L.I.R. ne constituent des dépenses spéciales qu'au cas où ils sont stipulés à l'occasion d'une transmission de biens, qu'elles ne sont pas excessifs par rapport à la valeur de ces biens et que les allocations n'ont pas servi à des personnes qui, si elles étaient dans le besoin, seraient en droit, d'après les dispositions du Code civil, de réclamer des aliments du contribuable. En l'espèce, c'est à bon droit que le directeur a refusé de qualifier les sommes litigieuses de dépenses spéciales, étant donné, d'un côté, qu'il n'y a pas eu de transmission de biens, et, de l'autre côté, que les bénéficiaires des sommes exposées, à savoir le fils et la fille de la demanderesse, sont à qualifier de personnes qui, si elles étaient dans le besoin, seraient en droit, d'après les dispositions du Code civil, de réclamer des aliments à la demanderesse, en sa qualité de mère.

D'autre part, aux termes de l'article 127 L.I.R. : « *(1) Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenus imposables du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.*

(2) Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance de revenu de la fortune. Ne sont toutefois pas à prendre en considérations les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses et d'exploitation de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.

(3) Une charge extraordinaire est inévitable au sens du présent article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.

(4) Les charges extraordinaires réduisent la faculté contributive d'une façon considérable dans la mesure où elle dépasse les pourcentages de revenu ci-après désignées : [...] ».

Aux termes de l'article 123 L.I.R. : « *(6) Des charges extraordinaires au sens de l'article 127 ne peuvent être demandées pour les frais d'entretien, d'éducation et de formation professionnelle des enfants ayant donné lieu à l'octroi d'une modération d'impôt. [...] ».*

Il suit de l'article précité que pour qu'un contribuable puisse faire valoir cet abattement, l'article 127 précité pose trois conditions de fond qui doivent être remplies cumulativement, à savoir a) la charge doit être extraordinaire, b) elle doit être inévitable et c) elle doit réduire la faculté contributive du contribuable de façon considérable.

En ce qui concerne la deuxième condition de fond, il échet de retenir qu'une charge est à qualifier d'inévitable à partir du moment où le contribuable ne peut pas s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.

Aux termes de l'article 122 L.I.R. « (1) *Les contribuables des classes 1 A ou 2 ayant un ou des enfants dans leur ménage dans les conditions définies à l'article 123, obtiennent une modération d'impôt par enfant suivant une disposition des alinéas suivants. [...] ».*

En l'espèce, il résulte du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006 établi en date du 20 août 2008 que la demanderesse est rangée dans la classe d'impôt 2.2, et que l'attribution de la modération pour enfant a en effet été appliquée en vertu des articles 122 et 123 L.I.R. d'office, de sorte qu'en principe la demanderesse ne saurait demander, l'abattement de charges extraordinaires au sens de l'article 127 pour les frais d'entretien, d'éducation et de formation professionnelle pour ses deux enfants, étant donné qu'un tel abattement n'est, en principe, pas conforme à l'article 123 alinéa 6 L.I.R..

Cependant, des charges qui en principe sont à considérer comme ordinaires, peuvent devenir extraordinaires pour partie si, par exemple, elles tiennent à l'entretien et l'éducation d'un enfant, donnant droit à une modération en vertu de l'article 123 L.I.R., mais prennent une envergure excessive. La modération d'impôts précitée, accordée dans les conditions de l'article 123 L.I.R. pour les descendants, tient compte des frais d'entretien, d'éducation et d'instruction et partant le contribuable ne saurait prétendre à un abattement de revenu pour charges extraordinaires en vertu de l'article 127 L.I.R., tant que les dépenses ne dépassent pas les normes usuelles. Toutefois, l'article 127 L.I.R. pourra être invoqué, si en dehors des dépenses normales, il y a des dépenses additionnelles de par leur nature, qui ne grèvent pas la généralité des contribuables ou des groupes de contribuables. Dans ces conditions, les frais supplémentaires incombant au contribuable s'avèrent dès lors être extraordinaires et inévitables, donnent lieu à un abattement dans la mesure où les limites de l'alinéa 4 de l'article 127 L.I.R. sont dépassées.

En l'espèce, force est au tribunal de constater qu'en ce qui concerne le fils de la demanderesse, il est constant en cause que le tribunal de la jeunesse près du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg a décidé en date du 8 juillet 2005 que suite aux tentatives de manipulation de la part du père, le fils devrait fréquenter un internat situé à au moins 300 km du lieu de résidence de ses parents, de sorte qu'il en résulte que la charge découlant de l'inscription du fils dans l'internat en Angleterre constitue pour la demanderesse une charge inévitable à laquelle elle n'a pas pu se soustraire pour des raisons tant juridiques que morales. D'autre part, force est encore au tribunal de constater que les frais liés au placement du fils dans un internat éloigné sont à qualifier de frais qui n'incombent pas à une majorité d'autres contribuables se trouvant dans une situation analogue, à savoir des contribuables se trouvant en instance de divorce. En effet, s'il peut être admis que beaucoup d'enfants souffrent du divorce de leurs parents, et que certains sont susceptibles d'être soumis à des pressions voire des manipulations de la part de leurs parents, le placement d'un enfant dans un internat éloigné et les charges qui en résultent sont à qualifier de charges qui ne grèvent pas la généralité des parents se trouvant en instance de divorce.

Il est constant en cause que les frais de « *guardian* » d'un montant total de ... € et les frais de déplacement, d'un montant total de ... € ont été pris en compte par le directeur en tant que charges extraordinaires le seul montant litigieux est celui de ... € au titre de frais de

scolarité (tuition fees) et d'hébergement (boarding fees) et des « *extra costs* » et finalement des activités extra-scolaires.

Force est encore au tribunal de constater qu'il ne saurait suivre le raisonnement du directeur ayant retenu que les charges susceptibles d'incomber normalement au contribuable se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus de la fortune, seraient les frais de placement à long terme à l'instar de parents dont les enfants étudient dans des établissements privés luxembourgeois, de sorte que ces parents, comme la demanderesse, n'auraient pas droit à un abattement du fait des frais d'éducation et de scolarité. En effet, la situation de la demanderesse ne saurait être comparée à celle des parents ayant volontairement fait le choix d'inscrire leurs enfants dans un établissement privé, étant donné que l'inscription du fils de la demanderesse lui a été imposée par décision judiciaire. Il s'ensuit que les frais d'éducation et de scolarité en relation avec le placement du fils de la demanderesse dans un internat en Angleterre sont à qualifier de charges extraordinaires aux termes de l'article 127 L.I.R..

Il en est de même des frais d'hébergement dans l'internat en Angleterre, dans la mesure où ces frais s'ajoutent aux frais d'hébergement incombant à chaque parent dans le cadre de l'accueil de ses enfants à charge, la demanderesse devant, en plus des frais incombant normalement à tout parent, déboursier les frais d'hébergement additionnels. Les frais intitulés par la demanderesse en tant que « *extra costs* » sont également en relation étroite avec le placement du fils en internat, de sorte qu'eux aussi sont à qualifier de charges extraordinaires aux termes de l'article 127 L.I.R..

Par contre, les activités extras-scolaires intitulées par la demanderesse « *CCF* » sont des frais auxquels tous parents en charge d'enfants adolescents sont susceptibles d'être confrontés, de sorte que ces frais, de par leur nature, ne sont pas à qualifier de charges extraordinaires au sens des dispositions de l'article 127 L.I.R..

En ce qui concerne la prise en compte de la contribution du père pour l'année 2006, il résulte des pièces versées en cause, et notamment de l'ordonnance de référé du 9 novembre 2005, qu'elle a été fixée pour le fils de la demanderesse à ... € par mois. Cependant de ce montant il y a lieu de retrancher le montant de ... € indexé par mois, à savoir ... € en 2006, qui ont été attribués au fils de la demanderesse par ordonnance de référé du 25 mai 2005 en tant que contribution à son éducation et son entretien, c'est-à-dire avant qu'il ait été placé en internat, de sorte que cette contribution n'est pas à prendre en compte dans le cadre du calcul de la participation du père aux frais de l'internat. Le tribunal ne saurait pas non plus suivre l'analyse du directeur et du délégué du gouvernement en ce qu'ils estiment qu'il y aurait lieu de diviser par deux le montant des charges extraordinaires et d'attribuer la moitié au père, étant donné qu'il y a lieu de prendre en compte le montant effectivement supporté par le contribuable.

Il suit des considérations qui précèdent, que la demanderesse est en droit de faire valoir les frais liés au placement de son fils dans un internat en Angleterre selon les principes énoncés ci-avant, dans la limite des dispositions de l'alinéa 4 de l'article 127 L.I.R..

En ce qui concerne la fille de la demanderesse, force est au tribunal de constater qu'il ressort des pièces versées en cause et notamment d'un rapport de l'avocat des enfants du 13 mars 2006 que : « *le père est en train de faire avec Nathalie ce qu'il a fait avec Roger et que Nathalie a de plus en plus de mal à résister aux pressions [...]* », de sorte à ce que l'avocat

demande au tribunal de ne prévoir un droit de visite et d'hébergement pour Nathalie au profit de l'ex-époux de la demanderesse qu'un weekend par mois et seulement si elle souhaite s'y rendre. Il ressort encore d'un rapport complémentaire non daté de l'avocat, rédigé à une époque où la fille de la demanderesse se trouvait déjà en Angleterre, que la coupure avec le divorce des parents a été bénéfique pour les deux enfants mineurs, et d'un écrit intitulé « *Fachärztliche Bescheinigung* » du 11 juin 2010, que l'état de santé de Nathalie avait été à l'époque alarmant, de sorte que la demanderesse aurait été dans l'obligation d'un point de vue médical de l'envoyer loin du foyer parental. Le médecin estime par ailleurs que l'amélioration de l'état de santé de Nathalie n'aurait pas pu être atteinte si cette dernière n'avait pas intégré l'internat en Angleterre.

Il suit des développements qui précèdent que la demanderesse était, d'un point de vue médical, dans l'obligation morale d'envoyer sa fille dans un internat, c'est-à-dire loin du foyer parental, en l'occurrence en Angleterre près de son frère, afin d'éviter qu'elle ne soit mêlée outre mesure au divorce de ses parents et soumis aux pressions de ces derniers. Ainsi, compte tenu de ces circonstances particulières, les frais exposés par la demanderesse dans le cadre de placement de sa fille dans un internat en Angleterre sont à qualifier, à l'instar des frais exposés pour son fils, de charges extraordinaires au sens de l'article 127 L.I.R. que la demanderesse est en droit de faire valoir, selon les mêmes principes qui ont été retenus par le tribunal dans le cadre de l'analyse des frais exposés pour son fils.

Il suit de ce qui précède que la décision directoriale encourt la réformation en ce sens que l'imposition de la demanderesse pour l'année 2006 est à effectuer selon les principes dégagés ci-avant.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit en la forme le recours en réformation contre la décision du directeur de l'Administration des Contributions directes du 24 mars 2010, numéro du rôle C15689 ;

au fond le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision directoriale précitée, dit qu'il y a lieu de procéder à l'imposition de Madame... pour l'année 2006 selon les principes retenus ci-avant ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 23 novembre 2011 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Claude Fellens, premier juge,

Michel Turk, juge suppléant,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann

s. Marc Sünner

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 23 novembre 2011

Le Greffier du Tribunal administratif